



## Steuern und Governance

Eduard Müller\*, Wien

### Kurztext

Besteuerung ist im modernen Staat ein Massenphänomen und längst interdisziplinär ausgerichtet. Auf der Makro-Ebene des Staates hat sich unter dem Begriff Good Public Governance eine neue Generation von Staats- und Verwaltungsreformen herausgebildet, die Regelungsbeziehungen von staatlichen und nichtstaatlichen Akteuren durch Kooperationen und Interaktionen zu lösen versucht. Parallel dazu hat auf der Mikro-Ebene der Unternehmen mit dem Thema Corporate Governance die freiwillige Einhaltung von rechtlichen und ethischen Regeln an Bedeutung gewonnen. Für das Steuerrecht und den Steuervollzug resultieren aus diesen Entwicklungen neue Möglichkeiten, durch Nutzung konsens- und kooperationsorientierter Instrumente die Tax Compliance zu erhöhen und so dem Massenphänomen Besteuerung gerecht zu werden.

Taxation, in the modern state, has long been a mass phenomenon with an interdisciplinary outlook. On the macro level of the state, a new generation of administrative reforms has crystallized under the label "good public governance". These reforms seek to resolve regulatory interdependence of state and non-state actors by way of cooperation and interaction. In parallel, on the micro level of businesses, "corporate governance" – voluntary compliance with legal and ethical standards – has become an increasingly important issue. With a view to tax law and tax collection, these developments open up new possibilities to raise tax compliance by means of consensual and cooperative instruments and, accordingly, address taxation as a mass phenomenon.

**Schlagworte:** Governance; Tax Compliance; Corporate Governance; Corporate Compliance; Good Governance.

### I. Entwicklungen im Steuerrecht und Steuervollzug

Das Steuerrecht ist Teil des öffentlichen Rechts. Formal dem Verwaltungsrecht zugeordnet hat sich das Steuerrecht sowohl organisatorisch als auch verfahrensrechtlich als eigenständige Disziplin etabliert. Neben den rechtlichen Dimensionen haben sich auch früh

---

\* Dipl.-Kfm. Eduard Müller, MBA, ehemaliger stv. Sektionsleiter Bundesministerium für Finanzen, Geschäftsführer Linde-Verlag.

ökonomische Disziplinen der Steuern angenommen, insbesondere die finanzwissenschaftliche Steuerlehre, die die gesamtwirtschaftlichen Effekte der Besteuerung untersucht und die betriebswirtschaftliche Steuerlehre, die die Wirkungen auf das betriebliche Geschehen analysiert.<sup>1</sup>

Mittlerweile beschäftigen sich aber nicht nur Juristen und Ökonomen mit Steuerthemen, auch Soziologen, Psychologen und Philosophen mischen im Diskurs mit, was dazu führt, dass die öffentliche Diskussion das Feuilleton erreicht.<sup>2</sup> Das mag zum einen daran liegen, dass die Wissenschaft zunehmend die Interdisziplinarität im Fokus hat, zum anderen belegt es den grundlegenden Wandel der Rahmenbedingungen aus dem in weiterer Folge ein Paradigmenwechsel für den Umgang mit dem Thema Steuern resultiert. Indizien dafür gibt es genug, zB die öffentliche Diskreditierung bekannter weltweit agierender Unternehmen, die ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagern, die Entwicklung der diskreten Schweiz in Richtung Transparenz und Datenaustausch oder die weitreichenden Maßnahmen der OECD-Staaten im Rahmen des BEPS-Programms.<sup>3</sup>

Zu den relevanten Entwicklungen, die auch das Steuerrecht und den Steuervollzug prägen,<sup>4</sup> gehören die Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft. Beide Entwicklungen führen zu immer höherer Komplexität und Dynamik und lassen neue Geschäftsmodelle entstehen, die die Grenzen des von Territorialitätsprinzip und Warenwirtschaft geprägten Steuerrechts und Steuervollzugs aufzeigen. Das Steuerrecht als Wirtschaftsrecht muss versuchen, die Komplexität abzubilden, die daraus resultierende Verwissenschaftlichung erhöht aber gleichzeitig diese Komplexität und Dynamik. Parallel dazu sind auch Veränderungen im Verhalten von Privatpersonen und Unternehmen als Steuersubjekte zu beobachten: Auf der einen Seite weiten sich systematische Steuervergehen vom sog illegalen Sektor (Drogen, Menschenhandel usw) in Richtung einer neuen Schattenwirtschaft (in der Steuerbetrug wie zB beim Karussellbetrug per se als Geschäftsmodell genutzt wird) und in Richtung aggressiver Steuerplanungen mit offshore-Implikationen aus. Auf der anderen Seite ist zu beobachten, dass auch das „verantwortliche Handeln“ – unter modernen Begriffen wie Corporate Social Responsibility, Corporate Governance oder Compliance Management – in der Wirtschaft seinen Platz behauptet.<sup>5</sup>

## II. Public Governance zur Bewältigung von Komplexität

Die angeführten Veränderungen, die mit anderen wirtschaftlichen und technologischen Entwicklungen aber auch mit sozialen Dynamiken systemisch verbunden sind, führen zu

---

<sup>1</sup> Vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht: Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>10</sup> (2012) Rz 4 f.

<sup>2</sup> Vgl. zB Sloterdijk, Warum ich doch Recht habe, Die Zeit 8.12.2010.

<sup>3</sup> Vgl. Müller, Grenzgänge – über Steuermoral, Steuerrecht und Strafrecht, Österreichische Steuerzeitung 2013/13-14, 328 (330 f).

<sup>4</sup> Vgl. Müller, (Mega-?)Trends der Steuerwelt, Steuer- und Wirtschaftskartei 2013/28, 1217.

<sup>5</sup> Vgl. Deckmann/Schmidt, Ethos und Management – Auf der Suche nach Anstand, in Weber/Lubk/Mayer (Hrsg), Gesellschaft im Wandel: Aktuelle ökonomische Herausforderungen (2008) 11 (12 ff).

neuen Herausforderungen der Politik in Bezug auf die Steuerung von Gesellschaft und Wirtschaft. Die zunehmende Komplexität, in der Staaten und Unternehmen agieren, hat traditionelle Verständnis- und Handlungsmuster – spontane Ordnungen im *Hayek'schen* Sinne ebenso wie autoritäre Planungszentralen – an ihre Grenzen geführt.

Als Antwort darauf hat sich unter dem mittlerweile etablierten Begriff „Governance“ oder – im normativen Sinn – „Good Governance“ in den letzten Jahren eine neue Generation von Staats- und Verwaltungsreformen herausgebildet, die Steuerungs- und Regelungsbeziehungen in komplexen Strukturen im Zusammenwirken von staatlichen und nicht staatlichen Akteuren umfasst. Hinter den je nach Perspektive unterschiedlichen Definitionen von Governance steht ein systemisches Verständnis als organisationelles Muster zur Bewältigung von Komplexität in turbulenten Umwelten.<sup>6</sup> Good Governance impliziert ein ganzheitliches Verständnis von Regierung und Verwaltung, das eine Gesamtsteuerung der gesellschaftlichen und ökonomischen Entwicklung unter Einbeziehung der „Zivilgesellschaft“ umfasst. Die Handlungsfelder liegen in institutionalisierten und offenen Regelsystemen, interaktiven Arrangements (Kooperation, Konsultation, Information), organisationsübergreifenden Interaktionen (interorganisatorische Perspektiven) sowie in Modi kollektiven Handelns (Netzwerke und Kooperationen statt Hierarchie und Wettbewerb).<sup>7</sup>

### III. Herausforderung Tax Compliance

Besteuerung ist im modernen Staat ein Massenphänomen, weil de facto jeder Bürger laufend mit Steuern konfrontiert ist, sei es als Steuerzahler (wie bei der Einkommenssteuer) oder als Steuerträger (wie bei der Umsatzsteuer).<sup>8</sup> Der auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und vollständige Erfassung ausgerichtete Gesetzesauftrag ist in Zeiten steigender Komplexität und limitierter Ressourcen immer schwerer erfüllbar. Steuerverwaltungen stoßen an ihre Grenzen, wenn sie (idR ex post) komplexe Sachverhalte, die sich häufig ihrer Kenntnis entziehen, feststellen, prüfen und ggf mit staatlicher Zwangsgewalt sanktionieren müssen.<sup>9</sup>

Daher haben sich in vielen Staaten – forciert auch von der OECD – Initiativen zur Erhöhung der sog Tax Compliance herausgebildet.<sup>10</sup> Der Begriff Tax Compliance bezeichnet die (individuelle) Bereitschaft, geltende Steuergesetze freiwillig zu achten und steuerlichen

<sup>6</sup> Vgl. Dimmel/Pichler, Einleitung, in Dimmel/Pichler (Hrsg), Governance Bewältigung von Komplexität in Wirtschaft, Gesellschaft und Politik (2009) 9.

<sup>7</sup> Vgl. Benz/Dose, Governance, in Benz/Dose (Hrsg), Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen<sup>2</sup> (2010) 25.

<sup>8</sup> Vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht<sup>110</sup> (2012) Rz 1.

<sup>9</sup> Vgl. Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, Steuer- und Wirtschaftskartei 2014, 1054.

<sup>10</sup> Vgl. Lang/Müller/Staringer/Schrittwieser/Wakounig, Tax Governance – Die Rolle von Steuerverwaltungen in einer vernetzten Gesellschaft, Österreichische Steuerzeitung 2013/6, 134.

Pflichten korrekt nachzukommen.<sup>11</sup> Auf eine rechtliche Ebene übersetzt kann Tax Compliance auch als „eigenmotivierte Erfüllung von Mitwirkungspflichten“ bezeichnet werden.<sup>12</sup>

In diesem Verständnis muss der kooperative Steuerstaat an die Stelle des konfrontativen treten, dh durch Anreize zur Kooperation und Sanktionierung von Nichtkooperation eine zwar hoheitlich kontrollierte aber in der laufenden Umsetzung weitgehend selbstregulierte Steuerehrlichkeit zu erreichen versuchen.<sup>13</sup> Die hinter diesen Ansätzen stehende Zielsetzung liegt auf der Hand: Je besser es gelingt, die freiwillige Steuerehrlichkeit zu etablieren, umso geringer ist der Aufwand für die Nachprüfung und Sanktionierung.

Der Grund, warum Good Governance ein Thema auch für den Steuervollzug geworden ist, liegt aber nicht nur in den immer komplexer und dynamischer werdenden Rahmenbedingungen und den knappen Ressourcen der Verwaltungen, sondern auch darin, dass deterministische Vorstellungen von rational handelnden Menschen und Organisationen der Wirklichkeit schon lange nicht mehr gerecht werden. Natürlich werden Steuern (auch) deswegen entrichtet, weil es entsprechende Bestimmungen gibt, die die Steuerpflicht festlegen und die Nichtbefolgung sanktionieren. Aber wenn selbst das Höchstgericht die Steuerehrlichkeit eher als Ausnahme sieht,<sup>14</sup> zeigt das, dass die Steuerehrlichkeit nicht nur von rechtlichen Rahmenbedingungen abhängt. Und auch das ökonomische Erklärungsmodell, das von einem rationalen, Nutzen maximierenden Individuum ausgeht und die Entscheidung über Steuerehrlichkeit bzw Steuerhinterziehung von der Nutzenabwägung der ersparten Steuerzahlungen mit den möglichen, mit einer (Entdeckungs-)Wahrscheinlichkeit bewerteten Nachzahlungen samt Strafen abhängig sieht,<sup>15</sup> greift zu kurz. Empirische Untersuchungen zeigen, dass in der Realität deutlich mehr Steuerehrlichkeit zu beobachten ist, als eine rein rationale Betrachtung von Kosten und Nutzen ergeben würde (in der Literatur wird dieses Phänomen als „Steuerzahlerrätsel“ bezeichnet<sup>16</sup>). Die Bereitschaft Steuern freiwillig in der richtigen Höhe und termingerecht zu entrichten, hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab, deren Wirkungen und wechselseitige Interdependenzen, wenn überhaupt, nur mit Hilfe systemtheoretischer Überlegungen erklärbar sind.<sup>17</sup> Die vielfältigen Einflussfaktoren reichen von der politischen Ebene (zB Wirtschaftssituation, Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung, Effizienz im staatlichen Sektor) über sozialpsychologische Faktoren (zB Normen und Werte,

<sup>11</sup> Vgl. *OECD Guidance Note*, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Paris 2004; *Simon/Clinton*, Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy 1999, 3.

<sup>12</sup> *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar (2011) § 85 Rz 37.

<sup>13</sup> Vgl. *Seer*, Tax Compliance und Außenprüfung, in FS Streck (2011) 405.

<sup>14</sup> VwGH 29.5.1996, 93/13/0300: „Der .... behauptete Erfahrungssatz, "das Normale bei einem Menschen" sei "seine Steuerehrlichkeit", findet in der forensischen Praxis der mit Abgabensachen befaßten Senate des Verwaltungsgerichtshofes keine rechte Bestätigung.“

<sup>15</sup> Vgl. [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Allingham-Sandmo\\_\(JPubE72\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Allingham-Sandmo_(JPubE72).pdf) (26.09. 2012); *Allingham/Sandmo*, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics* 1972/1, 323.

<sup>16</sup> Vgl. *Hofmann*, Steuermoral. Eine wirtschaftspsychologische Analyse (2010) 21 ff.

<sup>17</sup> Vgl. *Seddon*, Systems Thinking in the Public Sector: The failure of the reform regime and a manifesto for a better way (2008) 39 ff.

Einstellungen) bis hin zur Art der Interaktion zwischen Steuerbehörden und Steuerzahlern.<sup>18</sup>

#### IV. Kooperation im Abgabenverfahren

Die Art der Interaktion zwischen Steuerverwaltung und Steuerzahler ist von zentraler Bedeutung für die Tax Compliance, weil sie die Wahrnehmung der Bürger in Bezug auf Fairness wesentlich bestimmt und weil daraus in Wechselwirkung Einstellungen und Motive in Bezug auf Steuerehrlichkeit bzw. -unehrlichkeit entstehen.<sup>19</sup> Steuerzahler sind unabhängig von rationalen Nutzenüberlegungen bereit zu kooperieren (dh ihre Steuern ehrlich zu zahlen), wenn die Interaktion zwischen Steuerbehörden und Steuerzahlern als fair wahrgenommen wird.<sup>20</sup> Fairness in diesem Sinn bedeutet korrektes Vorgehen, schnelle Erledigungen, Fehlerfreiheit und Transparenz, es geht also dabei weniger um das, was die Finanzverwaltung macht, sondern vor allem darum, wie sie es macht.<sup>21</sup>

Als Teil der Eingriffsverwaltung gilt im Steuerrecht ein strenges Legalitätsprinzip. Das Abgabenrechtsverhältnis wird in der Literatur in ein Abgabepflichtverhältnis und in ein Abgabenschuldverhältnis klassifiziert. Das Abgabepflichtverhältnis umfasst jene Rechte und Pflichten, die nicht vermögensrechtlicher Natur sind, also insbesondere Mitwirkungs- und Duldungspflichten. Das Abgabenschuldverhältnis betrifft die vermögensrechtlichen Ansprüche, dh idR die Abgabensprüche (aus Sicht des Gläubigers die Abgabenschulden).<sup>22</sup> Die Abgabenschuld steht nicht zur Disposition des Steuerzahlers.

Im Abgabepflichtverhältnis ist eine Kooperation zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen zwar nicht explizit bzw verpflichtend vorgesehen, allerdings lässt das positive Recht ein konsensuales Zusammenwirken von Finanzverwaltung und Abgabenschuldner zu bzw sieht ein solches in Teilbereichen sogar ausdrücklich vor.<sup>23</sup> Im Hinblick auf die umfassenden gesetzlichen Mitwirkungspflichten kann von der grundsätzlichen rechtlichen Zulässigkeit von Kooperationen ausgegangen werden,<sup>24</sup> als Folge der faktischen Rahmenbedingungen lässt sich Kooperation vielleicht sogar als Strukturprinzip der Abgabenerhebung bezeichnen.<sup>25</sup> In diesem Verständnis tritt der kooperative Steuerstaat an die Stelle des konfrontativen.<sup>26</sup>

<sup>18</sup> Vgl Kirchler, The Economic Psychology of Tax Behaviour (2007) 3.

<sup>19</sup> Vgl Kirchler, Vertrauen in der Wirtschaft, ÖBA 2009/11, 780.

<sup>20</sup> Vgl Braithwaite, Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion (2003); Kirchler, The Economic Psychology of Tax Behaviour (2007); Kirchler, ÖBA 2009/11, 780.

<sup>21</sup> Vgl Braithwaite, Tax Evasion, in Tonry (Hrsg), Handbook on Crime and Public Policy (2008) 381 ff.

<sup>22</sup> Vgl Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar<sup>4</sup> (2011) § 4 Rz 1.

<sup>23</sup> Vgl Ehrke-Rabel/Wascher, Einigungsmechanismen im Steuerrecht, in Konfliktlösung im Konsens. Schiedsgerichtsbarkeit, Diversion, Mediation, 7. Fakultätstag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der KFU Graz (2010) 234.

<sup>24</sup> Vgl Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Steuer- und Wirtschaftskartei 2014, 1058.

<sup>25</sup> Vgl Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, Finanz-Rundschau 2011/3, 104.

<sup>26</sup> Vgl Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar (2011) § 85 Rz 37.

Während für die im Gesetz explizit vorgesehenen konsensualen Elemente im Abgabungsverfahren, wie insbesondere den Auskunftsbeseid gem § 118 BAO, den Rechtsmittelverzicht gem § 255 Abs 2 BAO oder den Erörterungstermin gem § 269 Abs 3 BAO, aber auch das vereinfachte Verfahren gem § 145 FinStrG und die Selbstanzeige gem § 29 FinStrG die Möglichkeiten und Grenzen ausreichend determiniert sind, müssen darüber hinausgehende Kooperationsverfahren im Einklang mit dem differenzierten verfahrensrechtlichen Gesamtgefüge stehen. Beispiele für derartige kooperative Entwicklungen sind vor allem die im Zuge des Fair Play Programmes der österreichischen Finanzverwaltung initiierten Entwicklungen, wie das Horizontal Monitoring als begleitende, auf einem internen Steuerkontrollsystem aufbauende Prüfung für Großbetriebe, Memoranda of Understanding mit denen in bestimmten Konstellationen durch Kooperation und wechselseitige Information Abgabebetrug verhindert werden soll, standardisierte Kurzprüfungen für nicht im Risikobereich eingestufte Unternehmen oder unterstützende Antrittsbesuche für neu gegründete Betriebe.<sup>27</sup> Für sie gilt, dass sie sich im Rahmen des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 Abs 1 BAO), des Grundsatzes der Offenlegung (§ 119 Abs 1 BAO), des notwendigen Rechtsschutzes und vor allem im Wechselspiel von Amtswegigkeit und Parteiengehör (§ 115 Abs 1 und 2 BAO) bewegen müssen. Unter den Prämissen Ausgewogenheit und Transparenz ist der Einsatz derartiger neuer Entwicklungen auch im bestehenden Verfahrensrecht sinnvoll möglich. Im Hinblick auf den – dem Governance-Ansatz zugrunde liegenden – Gedanken des wechselseitigen Vertrauens scheint allerdings eine rechtliche Weiterentwicklung in Richtung eines umfassenden Vertrauensschutzes in nicht bescheidmäßigen behördlichen Handlungen überlegenswert.<sup>28</sup>

## V. Corporate Governance und Corporate Compliance

Parallel zur Diskussion der Public Governance hat in der politischen Ökonomie auf der (Mikro-) Ebene der Unternehmen das Thema Corporate Governance zunehmend an Bedeutung gewonnen. Das Prototypische der betrieblichen Governance resultiert aus dem Spannungsfeld von Management, Stakeholdern und Arbeitnehmern und hat sich mit der zunehmenden Ausdifferenzierung der Wirtschaft durch Industrialisierung und Globalisierung entsprechend verstärkt.<sup>29</sup> Unter Corporate Governance werden Strukturen, Regeln und Verhaltensleitlinien für die Steuerung und Kontrolle von Unternehmen

<sup>27</sup> Vgl. Müller, Fair Play – Thinking Tax Administration in a New Way, Tax Tribune 2011, 23; ders. Tax Governance – Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, Steuer- und Wirtschaftskartei 2011/34-35, 1548; Macho, Horizontal Monitoring, taxlex 2012, 145.

<sup>28</sup> Vgl. Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Steuer- und Wirtschaftskartei 2014, 1060.

<sup>29</sup> Vgl. Hagen, Organisierbarkeit von Organisationen, in Dimmel/Pichler (Hrsg.), Governance – Bewältigung von Komplexität in Wirtschaft, Gesellschaft und Politik (2009) 17 (22 f.).

verstanden.<sup>30</sup> Eine zentrale Aufgabe der Corporate Governance besteht darin, eine Kontrolle der Unternehmensleitung durch die verschiedenen Interessengruppen des Unternehmens zu ermöglichen. In vielen Ländern wurden deshalb Corporate Governance Kodizes ausgearbeitet, die sich – vor allem, aber nicht nur – an Unternehmen richten, die sich über den Kapitalmarkt finanzieren.<sup>31</sup>

Corporate Governance Kodizes enthalten in der Regel auch Bestimmungen über die Stellung einer internen Revision, über Maßnahmen zur Korruptionsbekämpfung bzw die Einrichtung eines Compliance Managementsystems. Die dabei im Fokus stehende Corporate Compliance bedeutet ein regelkonformes Verhalten auf allen Ebenen und geht damit über die Corporate Governance hinaus. Im Unterschied zur Corporate Governance, die die Perspektive der Führung bzw des Managements eines Unternehmens abbildet, adressiert Corporate Compliance alle Mitglieder eines Unternehmens indem es ein Werte- und Regelsystem schafft. Compliance Management Systeme finden sich mittlerweile auch im Prozess einer zunehmenden Standardisierung, wobei der Schwerpunkt vor allem auf Antikorruption und Vermeidung von Strafverfahren liegt. Aus Sicht der Unternehmen umfasst Corporate Compliance alle rechtlichen Regelungen, die für ein Unternehmen relevant sind. In diesem Verständnis stellt Tax Compliance einen Unterbegriff von Corporate Compliance dar, beinhaltet also das Regelwerk zur Sicherstellung der steuerlichen Rechtsbefolgung im Interesse des Unternehmens mit dem Ziel der Minimierung von Steuer(nachzahlungs)risiken, Haftungsrisiken und Strafrisiken.<sup>32</sup>

Noch ist das Thema Tax Compliance im deutschsprachigen Raum nicht explizit auf der Corporate Governance Agenda. Während im angloamerikanischen Raum dieses Thema schon seit längerem adressiert wird<sup>33</sup> und zB in den Niederlanden die Überwachung der Steuerstrategie ausdrücklich als Aufgabe des Prüfungsausschusses im Corporate Governance Kodex genannt ist, scheint hier erst die Diskussion zu beginnen, wieweit die Überwachungspflicht der diversen Unternehmensorgane auch die Steuerstrategie und das interne Steuerkontrollsystem umfasst.<sup>34</sup> Die Horizontal Monitoring Initiative der österreichischen Finanzverwaltung mit der Referenzierung auf ein notwendiges internes Steuerkontrollsystem wird möglicherweise aber auch hierzulande die Diskussion entfachen, ob und inwieweit Fragen der Steuerstrategie und unternehmensinternen

---

<sup>30</sup> Vgl. Schmidt, Stakeholder-Orientierung, in Jürgens/Sadowski/Schuppert/Weiss (Hrsg), Perspektiven der Corporate Governance: Bestimmungsfaktoren unternehmerischer Entscheidungsprozesse und Mitwirkung der Arbeitnehmer (2007) 34; Hauschka, Einführung, in Hauschka (Hrsg), Corporate Compliance - Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen<sup>2</sup> (2010) 1.

<sup>31</sup> Vgl. Schenz/Eberhartinger, Die Weiterentwicklung des Österreichischen Corporate Governance Kodex, in ders (Hrsg), Corporate Governance in Österreich. Zum 10-jährigen Bestehen des Österreichischen Corporate Governance Kodex (2012) 29.

<sup>32</sup> Vgl. Streck, Einführung und Begriffe, in Streck/Mack/Schwehlm (Hrsg), Tax Compliance (2010) 3.

<sup>33</sup> Vgl. Owens, Good Corporate Governance: The Tax Dimension, in Schön (Hrsg), Tax and Corporate Governance (2008) 9.

<sup>34</sup> Vgl. Stenert, Corporate Governance und Besteuerung: Der Einfluss des Steuerrechts auf die Pflichten und die Besetzung des Managements von Aktiengesellschaften (2011) 127 f.

Regelwerke zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit expliziter Bestandteil einer Corporate Governance sein müssen.

## **VI. Resümee**

Das Steuerrecht ist nicht ausschließlich eine eingriffsgeprägte Rechtsmaterie, sondern basiert (auch) auf einem auf Kooperation ausgerichteten Verfahren. Damit stehen der Finanzverwaltung im Abgabenvollzug konsens- und kooperationsorientierte Instrumente zur Verfügung, wie sie im Rahmen des Good Governance Ansatzes diskutiert werden. Die Entwicklung derartiger Instrumente hat sich dabei an den Prinzipien des geltenden Verfahrensrechtes zu orientieren, sollte aber nicht zuletzt im Hinblick auf die notwendige Akzeptanz der neuen Wege sinnvollerweise durch explizite rechtliche Regelungen ergänzt werden. Ebenso sinnvoll scheint die reziproke Abbildung der Maßnahmen der Verwaltung in den Regelungen und dem tatsächlichen Verhalten der Unternehmen: Public Governance auf der Makroebene des Staates und Corporate Governance auf der Mikroebene der Unternehmen müssen bezogen auf den Gegenstand der Betrachtung als jeweils andere Seite derselben Medaille begriffen werden.